Essai de corrigé [1] de l'épreuve de fiscalité du certificat de révision comptable Session principale – septembre 2002

Première partie :

1-1ère question : Abandon d'activité

<u>Première alternative de réponse</u>

L'établissement stable ne constitue pas une entité juridique distincte de celle du siège. Il ne peut donc avoir de capital. Ses rapports financiers avec le siège sont enregistrés dans un compte de liaison.

Conséquences : En principe, un établissement stable n'a pas droit au dégrèvement physique pour impossibilité d'incorporation de la réserve spéciale d'investissement au capital avant le 25 mars. Néanmoins, le candidat peut évoquer la doctrine administrative qui a toléré le bénéfice de l'avantage du dégrèvement physique pour un établissement stable à la condition que ledit établissement ne transfère pas les bénéfices correspondant au dégrèvement physique pendant cinq ans.

Solutions acceptables

1) L'étudiant peut soutenir que dans le cas de l'espèce, il n'y a pas d'avantages, d'autant que les énoncés avancent la date de l'investissement est réalisé en mai 1999 alors que la date limite est le 25 mars 1999 pour bénéficier du dégrèvement physique au titre de l'année 1998 en sachant qu'un établissement stable n'est pas concerné par le système de déclaration provisoire et de déclaration définitive même s'il est l'établissement stable d'une société anonyme) étrangère .
2) L'étudiant peut soutenir que les énoncés laissent penser qu'il s'agit plutôt d'une filiale (société anonyme et continuer son analyse sur cette nouvelle hypothèse.

Autres éléments de réponse :

Il s'agit d'une cessation d'activité. Cette cessation d'activité concerne une établissement stable au sens de la convention Tuniso-Italienne. D'après laquelle la plus-value en résultant est considérée comme un gain en capital qui doit être rattachée à cet établissement stable (art. 13§2 convention Tuniso-Italienne.

Conséquences :

- Déclaration du résultat fiscal arrêté à la date de la cessation et ce, dans les 15 jours suivants.

La plus-value de cession est imposable dans le cadre de l'établissement stable. Cette plus-value comprend la plus-value provenant de la réévaluation libre et non de la réévaluation légale qui demeure exonérée du fait qu'elle a été décidée avant la suppression légale de cette technique.

- Régularisation de la situation fiscale au regard de la TVA des biens d'équipements acquis dans le cadre de l'extension réalisée en 1999 avec octroi du privilège fiscal. La régulation prend la forme d'un reversement de la TVA au taux de droit commun (10% ou 18%) diminuée d'1/5ème par année ou fraction d'année de détention.
- Régularisation de la TVA déduite initialement au titre des biens immeubles acquis il y a moins de 9 ans par le reversement du montant de cette taxe diminué de 1/10ème par année ou fraction d'année de détention.
- La cession de l'immeuble doit faire l'objet d'une autorisation du gouverneur.

Les droits de mutation :

- Immeuble : 5% + 1% conservation foncière + 3% en cas de défaut d'origine (après autorisation du gouverneur).
- Fonds de commerce : 2,5% pour les éléments incorporels et éventuellement le matériel s'il a

[1] Cet essai de corrigé est officieux.

été cédé avec les éléments incorporels et au profit du même acquéreur.

Deuxième alternative de réponse

Il s'agit d'une cessation d'activité. Cette cessation d'activité concerne une établissement stable au sens de la convention Tuniso-Italienne. D'après laquelle la plus-value en résultant est considérée comme un gain en capital qui doit être rattachée à cet établissement stable (art. 13§2 convention Tuniso-Italienne.)

Conséquence :

- Déclaration du résultat fiscal arrêté à la date de la cessation et ce, dans les 15 jours suivants.

La plus-value de cession est imposable dans le cadre de l'établissement stable. Cette plus-value comprend la plus-value provenant de la réévaluation libre et non de la réévaluation légale qui demeure exonérée du fait qu'elle a été décidée avant la suppression légale de cette technique.

- Réintégration de la partie excédentaire de l'amortissement pratiqué par l'établissement stable compte tenu de la réévaluation libre des éléments de l'actif immobilisé. (cet élément a lieu au titre de chaque exercice de prise en compte de l'amortissement).
- Perte du dégrèvement fiscal dont l'établissement a pu bénéficié en application du code d'incitation aux investissements : la condition de la non réduction de capital prévue par l'article 7 n'est plus respectée.
- Régularisation de la situation fiscale au regard de la TVA des biens d'équipements acquis dans le cadre de l'extension réalisée en 1999 avec octroi du privilège fiscal. La régulation prend la forme d'un reversement de la TVA au taux de droit commun (18%) diminuée d'1/5ème par année ou fraction d'année de détention.
- Régularisation de la TVA déduite initialement au titre des biens immeubles acquis il y a moins de 9 ans par le reversement du montant de cette taxe diminué de 1/10ème par année ou fraction d'année de détention.

2. 1ère question : Réalisation des actions de la société « les étoiles »

Première alternative de réponse

Régime applicable en Tunisie

Les actions sont détenues directement par la société mère établie en Italie, la plus-value correspondante se trouve en dehors du champ d'application de l'IS tunisien, elle n'est donc soumise à aucune imposition en Tunisie. Le candidat peut évoquer à l'appui la doctrine administrative qui confirme son analyse.

Régime applicable en Italie

S'agissant d'un gain en capital, la plus-value des actions est imposable en Italie, Etat de résidence (article 13 de la convention Tuniso-Italienne).

Deuxième alternative de réponse

Les actions appartiennent à la société « SICA » et ne sont donc pas rattachés à son établissement tunisien. S'agissant d'un gain en capital il y a lieu d'appliquer à ce titre les dispositions spécifiques prévues d'un effet par l'article 13 de la convention Tuniso-Italienne.

D'après ces dispositions spécifiques, et dans le cas d'espèce, le produit des actions sont imposables en Italie, Etat de résidence (lieu du siège social) de la société « SICA ».

II. Question

A- Création d'une filiale en Italie

- Il s'agit d'une personnalité morale indépendante implantée à l'étranger où elle doit être imposée.
- Possibilité du dégrèvement pour la société « les étoiles » en application de l'article 48 VII undécies : la filiale procède exclusivement à la commercialisation des produits d'origine tunisienne.

- Les ventes de la société « Les étoiles » à sa filiale italienne sont des exportations.

B- Création d'un bureau en Italie

Première alternative de réponse

1) Le bureau de liaison : Le bureau de liaison créé en Italie constitue un établissement stable car il est appelé à recueillir les commandes d'une part et que les exceptions énumérées au point 3 sous-paragraphe (a) à (e) ne comprennent pas ce cas.

Conclusion : En vertu des dispositions de l'article 47 du code de l'IRPP et de l'IS, seuls les bénéfices réalisés en Tunisie sont imposables en Tunisie. De ce fait, ni les charges de l'établissement stable en Italie ne sont pas déductibles en Tunisie et ses bénéfices ne sont pas imposables en Tunisie au niveau de la société « Les étoiles ».

2) Les cadres salariés :

1er cas : Les salaires alloués aux cadres sont supportés par l'établissement stable sis en Italie.

Conséquence : Ils sont imposables en Italie.

Par ailleurs, ces salaires constituent pour les cadres des revenus de source étrangère donc non imposables en Tunisie puisqu'ils ont été imposées en Italie (Art 36).

Dans le cas où les cadres transfèrent leur domicile fiscal en Italie, ils seront considérés comme des non résidents en Tunisie.

2ème cas : Les salaires sont supportés par le siège : l'imposition des salaires n'aura lieu en Italie que dans le cas ou le séjour dépasse 183 jours.

Dans ce cas aussi, il s'agit de la catégorie autres revenus car la source de revenu c'est l'exercice de l'activité en Italie.

Conséquence : Séjour inférieur à 183 jours, revenus de source étrangère non imposé en Italie donc imposable en Tunisie.

Séjour > à 183 jours

Imposition en Italie donc revenus non imposables en Tunisie (article 36 du code de l'IRPP et de l'IS).

Deuxième alternative de réponse

Le bureau constitue-t-il un établissement stable : discuter les conditions énoncées par l'article 5§3-e de la convention Tuniso-Italienne.

Si l'établissement stable est retenu les conséquences seraient les suivantes pour les cadres salariés :

Trois hypothèses sont à envisager :

1ère hypothèse : résident en Tunisie, salaire servi par le siège

Dans cette hypothèse, les salaires ne sont pas imposables en Italie (art 15 de la convention Tuniso-Italienne).

Il sont imposables en Tunisie dans la catégorie « Autres revenus » dans les conditions de l'article 36 du code de l'IR et de l'IS.

2ème hypothèse :

Deux cas :

1er cas : résident en Italie.

Les salaires sont imposables en Italie.

2ème cas : résident en Tunisie :

Imposition du revenu global y compris les salaires perçus en Italie avec application des dispositions pour éviter la double imposition énoncées par l'article 22 de la convention T-I. Cependant, selon la doctrine administrative, les revenus ayant supporté l'impôt à l'étranger sont exonérés en Tunisie.

L'imposition concerne le revenu total y compris l'indemnité et les émoluments d'expatriation prévus par le n° 11 de l'article 38 du code de l'IR et de l'IS ; les conditions d'exonération ne sont pas remplies.

III Question

Première alternative de réponse

La société « Electro 21 » est établie dans un parc d'activités économiques. Elle ne peut facturer des prestations à une entreprise régie par le régime local partiellement exportateur.

Néanmoins, en vertu du principe de réalisme du droit fiscal, cette opération donne lieu aux régimes d'imposition suivants :

Régime fiscal du technicien :

1) cas de salarié : Bien que de nationalité étrangère, son salaire est soumis à l'impôt conformément au droit commun (plus la R/S).

La rémunération refacturée par « Electro 21 » est constatée en produit, alors le salaire passe en charge au niveau de la société « Electro 21 ».

2) Cas de sous-traitance :

Au niveau de la société « Electro 21 » : elle lui sert sa rémunération en opérant la R/S au taux de 2,5% du montant de la prestation sinon le R/S est au taux de 5% (le technicien italien est établi en Tunisie) il relève des BNC ; TVA 10%.

Au niveau de la société « Les étoiles » : la rémunération lui est facturée par la société « Electro 21 », elle est tenue aussi de retenue à la source 2,5% car son vis à vis est la société « Electro 21 ».

La sous-traitance est soumise à la TVA au taux de 18%.

Dans tous les cas, le bénéfice acquis à la société « Electro 21 » est soumis à l'IS car non couvert par le régime des activités exercées dans les parcs d'activités économiques.

Deuxième alternative de réponse

A Technicien salarié

- Au niveau de la société « Electro 21 » :
  - Il s'agit de prestation de contrôle de la qualité imposable à la TVA au taux de 18%.
  - Le produit de cette prestation est imposable à l'IS entant que produit accessoire non couvert par les avantages prévus par la loi n° 92-81.
  - Les salaires sont déductibles.
- Au niveau du salarié

Aucune incidence particulière : il reste soumis à l'IR au titre de son revenu global y compris le salaire attribué par la société « Electro 21 ».

- Au niveau de la société « Les étoiles » :
  - Honoraires admis en déduction sous réserve de déclaration à l'administration,
  - Retenue à source à effectuer au taux de 2,5%,
  - TVA déductible.

B- Technicien non dépendant et établi à l'étranger

- Au niveau du technicien sous-traitant :
  - Base fixe constituée par les locaux de l'entreprise (caractère de la permanence) : Imposable à l'IR dans la catégorie BNC selon le régime forfait d'assiette ou réel.
  - Ayant la qualité d'expert, imposable à la TVA au taux de 10%.
- Au niveau de la société « Electro 21 » :
  - Rémunération de sous-traitance déductible sous réserve de la déclaration à l'Administration.
  - Retenue à la source à 2,5% ou 5% selon régime réel ou forfaitaire du technicien.
  - La rémunération constitue un produit imposable dans les conditions du droit commun.
- Au niveau de la société « Les étoiles »

Même régime que dans le cas précédent (A)

IV Question

1ère solution : Création d'une nouvelle unité

- Investissement d'extension au sens du CII,
- Minimum de fonds propre respecté,
- Dépôt de déclaration auprès de l'API,
- Lieu d'implantation : Tataouine = Z.D.R.

- Cet investissement ouvre droit aux avantages communs et spécifiques prévus par le CII.
- La production sera destinée exclusivement à la société « Electro 21 » c'est une exportation au sens de l'article 10 du CII.
- La société « Les étoiles » ne peut pas prétendre au régime totalement exportatrice même si elle a une unité totalement exportatrice, elle demeure partiellement exportatrice (principe de l'unicité du bilan).
- Régime fiscal applicable à la société « Les étoiles » après extension :
  - Avantages communs prévus par les articles 7, 8 et 9 du CII (création et extension)
  - Avantages liés aux opérations d'exportation prévus par l'article 22 du CII (création et extension).
  - Avantages liés au développement régional (uniquement pour l'extension).

Avantages fiscaux liés à l'extension

a) Augmentation du capital

- Incorporation des réserves : Aucun avantage,
- Incorporation des bénéfices : dégrèvement physique au profit de la société « Les étoiles » sans minimum d'impôt (ZDR),
- Souscription : dégrèvement fiscal au profit des souscripteurs sans minimum d'impôt au titre du capital souscrit et libéré en espèce à l'exclusion de l'apport en nature.
- Apport en nature : D'après la doctrine administrative, pas d'avantage particulier pour le montant total de l'apport. Cependant, étant considéré comme un revenu la plus-value d'apport ouvre doit au dégrèvement fiscal pour son montant total (ZDR) dans l'hypothèse où le terrain objet du lotissement et de l'apport est affecté à un bilan d'une activité soumise au régime réel.

Dans l'hypothèse où le terrain n'est pas affecté (cas où le lotissement n'est pas réalisé dans un cadre professionnel), la plus-value immobilière ne constitue pas un revenu qui ouvre droit au dégrèvement financier car elle est soumise à une imposition spécifique (régime de l'impôt sur la plus-value immobilière) libératoire de l'impôt sur le revenu. L'imposition selon le régime de l'impôt sur la plus-value immobilière fait l'objet d'une déclaration spécifique à déposer dans les 3 mois qui suivent le mois au cours duquel est intervenue la cession.

Etant donné que l'apport porte sur un terrain qui a fait l'objet d'un lotissement par l'apporteur lui-même, cette opération est soumises à la TVA au taux de 18%. L'apport est évalué pour son montant TTC.

Il y a lieu de déterminer la plus-value.

Droit d'enregistrement :

+ L'acte portant augmentation de capital doit être enregistré au droit fixe de 100 D.

+ Droits de souscription et de versement (SA).

+ Droit complémentaire de 3% sur la valeur d'apport du terrain en cas de défaut d'origine.

b) Acquisition d'une chaîne de production : régime de faveur prévu par l'article 9 du CII.

DD = 0 et TVA = 10% si import

TVA = 10% si marché local.

+ amortissement dégressif.

c) Construction des ateliers : pas d'avantages

- TVA payée : récupérable si achat ou construction par entrepreneur,
- Si LASM : imposition à la TVA + déduction,
- Pas d'amortissement dégressif : immobilisation ne constituant pas un bien d'équipement,
- RS si marché : 1,5%.

d) Personnel nouveau

Prise en charge de la CNSS patronale pendant 5 ans (article 25 du CII),

Exonération du Foprolos pendant 5 ans (art 23-3 du CII).

e) Bénéfice de l'exploitation

- Comptabilité obligatoire (art 22 du CII),
- Déduction en totalité pendant 10 ans et déductible à 50% pour une période illimitée si l'entreprise continue à travailler avec la société installée dans un parc d'activités économiques (export : loi n° 92-81)
- Matières premières, services,…
    - Régime suspensif si achat local si conditions remplies,
    - Admission temporaire si importation si conditions remplies,
    - Remboursement TVA si conditions remplies.

2ème solution : Création d'une filiale

- Il s'agit d'une société industrielle dont le financement est assuré à 90% par des crédits : elle ne peut prétendre aux avantages du CII que dans le régime totalement exportateur.

Hypothèse 1 : Régime totalement exportateur

- Dégrèvement fiscal = 100% avec minimum d'impôt. La condition de minimum de fonds propres n'est pas exigée.
- Franchise total : (TVA, DC, DD, Droit d'enregistrement, TFP, Foprolos).
- IS : déduction du bénéfice provenant de l'exportation à 100% pendant 10 ans et à 50% au delà.
- Les ventes de la société « Les étoiles » à sa nouvelle filiale totalement exportatrice sont des exportations.

Hypothèse 2 : pas de régime totalement exportateur

- l'avantage du dégrèvement ne peut pas être accordé : la condition du minimum de fonds propres est exigée mais non remplie,
- application de l'article 11 du code de la TVA pour le régime suspensif,
- application de l'article 15 du code de la TVA pour la restitution du crédit de TVA,
- déduction des bénéfices provenant de l'exportation dans le cadre du code de l'IR et de l'IS.

- Régime du crédit.

Pour la société « Electro 21 » et quelque soit l'hypothèse retenue, les intérêts produits par le crédit accordé sont soumis à une retenue à la source de 20% et sont imposables à l'IS + TVA sur intérêt 6% et enregistrement du contrat de crédit au droit fixe du 10 dinars par page et par copie..

3ème solution : Elargissement des installations industrielles et création d'une SCI

1- Elargissement des installations

C'est une opération d'extension régie par la CII. Elle ouvre droit aux avantages communs et spécifiques liés à l'exportation :

- dégrèvement physique au taux de 35%,
- dégrèvement financier au taux de 35% à l'exclusion de la prime démission,
- la plus-value est considérée par le code de l'IR et de l'IS comme un supplément de salaire, M. Lotfi bénéficie de la déduction de son revenu global réinvesti.

Le revenu global brut = 40.000 D + 60.000 D = 100.000 D.

Etant célibataire, Lotfi n'aura à déduire que 10% pour frais professionnels soit 10.000 D. Le revenu net imposable = 90.000 D.

Le dégrèvement est limité à 35% x 90.000 D = 31.500 D avec un plafond de montant de la participation soit 40.000 D – 16.000 D prime d'émission au titre de 200 actions x 80 D) = 24.000 D.

- DD = 0, TVA = 10% pour les équipements importés et TVA = 10% pour les équipements acquis localement,
- Amortissement dégressif,
- Bénéfices à l'export : déductible à 100% pour l'investissement initial et l'investissement d'extension jusqu'à l'expiration de la première période de 10 ans. A partir de la 11ème année, déduction 50% pour investissement initial et 100% pour investissement d'extension pour le reliquat de la période de 10 ans. Le bénéfice déductible provenant de l'extension est obtenu en appliquant au bénéfice global le rapport CA extension / CA global. Celui-ci ne doit pas dépasser le rapport investissement d'extension / investissement global.

2- création d'une SCI

Les SCI doivent remplir au moins deux conditions :

- capital minimum 150.000 D (20.000 D nouveau promoteur),
- Export de 50% au moins des marchandises d'origine tunisienne ou de 30% si volume supérieur ou égal à 1 milliard (article 2 nouveau de la loi n° 96-59 du 6 juillet 1996).

Ces deux conditions sont remplies. Le régime fiscal applicable diffère selon les deux hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : SCI totalement exportateur c'est –à-dire qu'elle procède à des exportations dans les limites légales.

Dans ce cas, c'est le régime totalement exportateur prévu par la loi est applicable.

Dans cette hypothèse, la souscription dans le capital de la SCI a droit à un dégrèvement fiscal total avec minimum d'impôt du fait que l'activité des SCI n'est pas admise au développement régional.

Par ailleurs, les ventes réalisées au profit de la SCI sont comptabilisées comme exportation pour la société « Les étoiles ».

La SCI bénéficie du régime totalement exportateur.

Hypothèse 2 : SCI partiellement exportatrice : c-à-d qu'elle procède à des exportations inférieurs aux limites légales.

Dans ce cas, et en application des dispositions de l'article 7 bis de la loi n° 94-42 du 7 mars 1994, cette société bénéficie des avantages liés à l'exportation prévu par l'article 22 du CII.

Les souscripteurs dans le capital ne bénéficient pas du dégrèvement fiscal (selon la doctrine administrative) mais l'étudiant peut soutenir la possibilité de dégrèvement à hauteur de 35% en application du dernier paragraphe de l'article 7 bis de la loi n° 94-42 du 7 mars 1994 telle que modifiée par les lois subséquentes qui dispose : « les avantages prévus par le code d'incitations aux investissements pour les sociétés exportatrices et les sociétés partiellement exportatrices leurs sont applicables selon le cas ».

Enregistrement de l'acte de constitution 100 D

Deuxième partie

Première alternative

I- La portée de la règle du caractère définitif de la vérification

Le législateur a énoncé à cet égard un principe assorti d'une exception[2].

[2] Article 38 §2 du CDPF.

A- Le principe

Lorsque la vérification approfondie d'une personne est achevée pour une période déterminée et au regard d'un impôt ou taxe ou d'un groupe d'impôt et taxes, l'administration ne peut procéder à une nouvelle vérification approfondie des mêmes impôts et taxes pour la même période.

La jurisprudence française a appliqué d'une manière large les dispositions de l'article L51 du livre de Procédures Fiscales qui sont analogues aux dispositions prévues par le législateur tunisien[3]. Le Conseil d'Etat a jugé que l'administration ne peut pas procéder à une nouvelle vérification même dans le cas ou la précédente vérification a eu lieu dans les conditions irrégulières qui auraient entraîné la nullité de la procédure.

L'application des dispositions énoncées à cet égard exige la réunion de trois conditions : la nouvelle vérification doit concerner la même personne[4] ; la nouvelle vérification doit porter sur la même période déjà vérifiée[5] ; la nouvelle vérification doit concerner les mêmes impôts, droits et taxes déjà vérifiés[6].

Le fondement de l'application de cette garantie se trouve dans l'achèvement de la première vérification qui est acquis pour le contribuable par la notification des redressements. Les impositions établies en vertu d'une nouvelle vérification prohibée par les dispositions du §2 de l'article 38 du CDPF doivent être considérées nulles. En droit comparé, la jurisprudence française s'est prononcée dans le sens de la nullité des impositions établies en vertu d'une nouvelle vérification[7].

B- L'exception

Par cette exception, l'administration fiscale conserve le droit de procéder à une nouvelle vérification pour la même période et au titre des mêmes impôts. Cependant, l'application de ce droit est soumise à une double conditions ; l'administration doit disposer de renseignements touchant à l'assiette et à la liquidation de l'impôt et elle ne doit pas avoir pris, précédemment connaissance de ces renseignements, le tout sans préjudice de la prescription acquise.

Le législateur a énoncé d'une manière très large la condition relative à la connaissance des renseignements, condition exigée pour l'application d'une nouvelle vérification par l'administration. Néanmoins, il ne suffit pas à l'administration de prétendre qu'elle dispose de renseignements dont elle n'a pas pris connaissances précédemment, elle doit en apporter la preuve. En outre, n'est-il pas dû à sa négligence mais à des agissements frauduleux du contribuable.

Le fait d'appliquer cette condition d'une manière large et sans limite altère le contenu de la garantie de stabilité de la situation du contribuable.

Dans la mesure où les conditions d'une nouvelle vérification se trouvent réunies, l'administration doit respecter toutes les conditions de forme applicables à la première vérification, en commençant par l'avis de vérification jusqu'à la notification des redressements. Le défaut de respect de l'une ou de l'autre des conditions entraîne la nullité de la procédure de vérification et par conséquent les redressements.

II. La possibilité pour l'administration de présenter une demande de réduction ou de rehaussement devant les juridictions

L'administration fiscale est autorisée à précéder à un rehaussement ou à une réduction des résultats de la vérification fiscale et ce, pour réparer les erreurs matérielles relatives à l'imposition ou lorsqu'elle dispose de renseignements touchant à l'assiette ou à la liquidation de l 'impôt et dont elle n'a pas eu connaissance précédemment, le tout dans la limite des délais de prescription.

La demande de rehaussement est présentée au tribunal de première instance chargé de l'affaire tant qu'un jugement définitif la concernant n'est pas prononcé. Après le prononcé du jugement de première instance, le rehaussement des résultats de la vérification fiscale s'effectue par arrêté de taxation d'office tout en observant la procédure de notification des redressements prévue par l'article 43 du CDPF et le droit de réponse du contribuable prévu par l'article 42 du même code.

La demande de réduction des résultats de la vérification fiscale est présentée directement à la juridiction chargée de l'affaire et tant qu'une décision définitive n'est pas prononcée par l'une ou l'autre des deux juridictions du fond : c'est à dire au tribunal de première instance si l'affaire est pendante

[3] Conseil d'Etat, 9 juillet 1982, n° 26309, Lebon 1982, p. 275
[4] Conseil d'Etat, 6 février 1981, n° 12177, RJF 1981,4, p. 170
[5] Conseil d'Etat, 28 septembre 1984, n° 1984, n° 37896, RJF 1984,11, p. 688
[6] Conseil d'Etat, 12 octobre 1984, n° 36696, RJF 1984, 12, p. 771
[7] Conseil d'Etat, 17 janvier 1979, n° 8735, Droit fiscal 1979, n° 30, commun 1622 xxxxx 1984, n° 36696, RJF 1984, 12, p. 771

devant cette juridiction ou à la cour d'appel dans la mesure où l'affaire est pendante devant cette juridiction. Dans ce cas, étant donné que la demande est faite dans l'intérêt du contribuable, elle est présentée directement par l'administration à l'une des deux juridictions, elle ne nécessite pas l'application des garanties attachées à la procédure de la taxation d'office.

Cette procédure ne semble pas remettre en cause le principe de double degré de juridiction. Néanmoins, l'application des dispositions de l'article 46 du CDPF ne manque pas de soulever deux remarques fondamentales.

La première remarque concerne l'absence d'intérêt des conditions de l'article 46 du CDPF, elles font double emploi avec celles prévues par l'article 38 du même code et elle présente moins de garanties, pour le contribuable, chaque fois où la demande de rehaussement est présentée par l'administration au juge de première instance.

En effet, l'article 46 est d'une application exceptionnelle, il n'est applicable que dans le cas d'erreurs matérielles ou encore dans le cas où l'administration dispose de renseignements dont elle n'a pas pu prendre connaissance précédemment, il permet à l'administration de présenter une demande de rehaussement du tribunal de première instance chargé de l'affaire. Le fait que l'administration présente la demande directement au tribunal de première instance, prive le contribuable de toutes les garanties prévues en matière de vérification et de redressement et notamment la garantie du caractère contradictoire de la procédure et du droit de réponse.

Le fait que l'administration abandonne le recours à la procédure prévue par l'article 46 et applique la procédure énoncée par l'article 38 ne lèse en rien ses intérêts mais, pour le contribuable, cette situation permet le respect des garanties qui lui sont accordées en matière de vérification et de redressement.

En outre, l'article 46 permet à l'administration d'effectuer le rehaussement après le prononcé d'un jugement de première instance. Dans ce cas elle doit établir un arrêté de taxation d'office complémentaire et ce, après avoir, au préalable notifié au contribuable les redressements et reçu la réponse écrite du contribuable. Le contribuable peut contester l'arrêté de taxation complémentaire devant le tribunal de première instance alors que la cour d'appel n'a pas rendu sa décision en ce qui concerne l'arrêté de taxation d'office initial.

Cette procédure est compliquée, elle ne présente pas d'intérêts particuliers pour l'administration et elle aboutit aux même résultats que ceux prévus dans le cadre de la procédure de l'article du 38 CDPF.

La seconde remarque est relative à la conciliation entre le second arrêté de taxation d'office et la décision prise par la cour d'appel au sujet de l'arrêté initial.

En effet, dans la pratique, l'arrêté de taxation d'office complémentaire peut faire l'objet d'une contestation devant le tribunal de première instance alors que l'affaire concernant l'arrêté de taxation d'office initial est encore pendante devant la cour d'appel+. Dans ce cas, l'administration et le contribuable se trouvent en présence de deux contestations se rapportant à la même base imposable devant deux juridictions l'une appartenant au premier degré et l'autre au second degré.

La procédure de l'article 46 du CDPF ne pourrait se justifier que dans le cas d'erreurs matérielles, auquel cas elle devrait être demandée aussi bien par l'administration que par le contribuable.

Deuxième alternative

La portée de la règle du caractère définitif de la vérification :

Le CDPF prévoit un principe assortie de 2 exceptions :

I. Le principe :

L'article 38 du CDPF prévoit que lorsque les services de l'administration fiscale notifient les résultats de la vérification, cette dernière est achevée pour les impôts, droits ou taxes vérifiés et l'administration ne peut procéder à une nouvelle vérification des mêmes impôts ou taxe pour la même période.

Le caractère définitif d'une vérification est cerné à travers la réunion de 3 conditions :

La nouvelle vérification ne peut se rapporter :

- à la même personne vérifiée,
- à la même période vérifiée,
- aux mêmes droits, impôts et taxes vérifiés.

II. Les exceptions :

Le CDPF prévoit 2 exceptions à ce principe :

A. la nouvelle vérification (article 38)

L'article 38 du CDPF permet aux services de l'administration fiscale de procéder à une nouvelle vérification approfondie pour la même période et au titre des mêmes impôts à la double condition :

- l'administration doit disposer de renseignement touchant à l'assiette et à la liquidation de l'impôt,
- l'administration ne doit pas avoir pris connaissance de ces renseignements lors de la précédente vérification.

A ce niveau des éléments de preuve doivent être présentés par l'administration fiscale.

Au niveau de la nouvelle vérification, l'administration doit respecter les procédures prévues pour la vérification fiscale (notification, délai de 15 jour minimum avant d'entamer la vérification, respecter le délai maximum prévu pour la vérification, notification des résultats de la vérification, laisser au contribuable le délai de 30 jours pour répondre aux chefs de redressements et établir un arrêté de taxation d'office).

La nouvelle vérification ne peut avoir d'effet que pour la période non prescrite à la date de la notification des résultats de la vérification.

B. La présentation d'une demande de réduction ou de rehaussement devant le tribunal

la demande de rehaussement est présentée au tribunal de première instance chargé de l'affaire tant qu'un jugement de première instance n'est pas prononcé.

Après le prononcé du jugement de première instance, le rehaussement des résultats de la vérification s'effectue par arrêté de taxation d'office.

L'administration fiscale doit observer les procédures prévues par les articles 43 et 44 du code (notification des résultats de la vérification) et laisser au contribuable un délai de réponse.

La réduction des résultats de la vérification peut être effectuée avant le prononcé d'un jugement définitif (jugement de première instance pour lequel le délai de recours est expiré, ou arrêt de la cour d'appel).

La demande de réduction est présentée au tribunal ou à la cour chargé de l'affaire.